



Senato della Repubblica
Commissione Finanze e Tesoro

Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali

(Atto del Governo n. 99)

ALLEGATO TECNICO

All'audizione di Andrea Bolla

Presidente del Comitato tecnico per il Fisco di Confindustria

Roma, 24 luglio 2014

I. **Analisi e commento delle disposizioni dello schema di decreto**

1. Dichiarazione dei redditi precompilata (artt. 1 – 7)

Gli articoli da 1 a 7 dello schema di decreto legislativo recano la disciplina della dichiarazione dei redditi precompilata, introdotta in via sperimentale a partire dall'anno 2015. La scelta di introdurre una dichiarazione dei redditi precompilata per un numero molto consistente di contribuenti italiani è sicuramente positiva e apprezzabile.

Tuttavia, va osservato che il sistema della dichiarazione precompilata potrà essere in grado di funzionare in modo efficiente solo se si semplificano notevolmente le norme sostanziali, altrimenti si corre persino il rischio di complicare la situazione.

E' inoltre necessario e fondamentale evitare che tali novità si traducano in un ulteriore aggravio dell'attività dei sostituti d'imposta, già sottoposti ad un carico di lavoro difficilmente sopportabile.

Per la predisposizione della dichiarazione precompilata l'Agenzia delle entrate si avvale - ai sensi dell'articolo 1 dello schema di decreto legislativo - delle informazioni disponibili in Anagrafe tributaria, dei dati trasmessi da soggetti terzi (ad esempio, banche, assicurazioni ed enti previdenziali), dei dati contenuti nelle certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai redditi di lavoro autonomo e ai redditi diversi.

L'Agenzia delle entrate trasmette la dichiarazione precompilata entro il 15 aprile di ciascun anno. La dichiarazione precompilata può essere accettata ovvero modificata.

Ai fini della compilazione, l'articolo 2 precisa che i sostituti di imposta trasmettono all'Agenzia delle entrate, entro il 7 marzo di ogni anno, i dati relativi alla certificazione unica che attesta l'ammontare complessivo delle somme erogate, delle ritenute operate, delle detrazioni d'imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali trattenuti. Il comma 1 di tale articolo introduce, inoltre, una sanzione di 100 euro per ogni certificazione omessa, tardiva o errata; a tale fattispecie, non si applica la norma in tema di concorso di violazioni e continuazione (articolo 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 – c.d. "cumulo giuridico").

L'articolo 3 disciplina gli obblighi di trasmissione all'Agenzia delle entrate da parte di soggetti terzi di dati relativi a oneri e spese sostenute dai contribuenti, disponendo che questi trasmettano entro il 28 febbraio all'Agenzia delle entrate, i dati relativi ad alcuni oneri deducibili e detraibili sostenuti nell'anno precedente, quali interessi passivi sui mutui, premi assicurativi, contributi previdenziali, previdenza complementare. Anche in questo caso, viene prevista l'applicazione di una sanzione, pari a 100 euro, nei casi di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati, senza applicazione del "cumulo giuridico".

Al fine di armonizzare i termini di presentazione, consegna ai contribuenti e trasmissione della dichiarazione precompilata, l'articolo 4 dello schema di decreto apporta alcune modifiche al contenuto del DM n. 164 del 1999, che disciplina l'assistenza fiscale resa dai CAF, dai sostituti d'imposta e dai professionisti. Nello specifico:

- il termine per la presentazione della dichiarazione (previsto nell'articolo 13, comma 1), diversificato per i sostituti d'imposta entro il mese di aprile e per i CAF e i professionisti abilitati entro il mese di maggio, è unificato alla data del 7 luglio dell'anno successivo al periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione;

- il termine per la consegna ai contribuenti della dichiarazione elaborata (previsto dall'articolo 16, comma 1), per i Caf e i professionisti abilitati entro il 15 giugno e per i sostituti d'imposta (all'articolo 17) entro il 31 maggio, è uniformato nel periodo di trenta giorni dalla data di presentazione della dichiarazione;
- il termine per la trasmissione in via telematica dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate disposto, per i Caf e i professionisti abilitati nell'articolo 16 e per i sostituti nell'articolo 17, alla data del 30 giugno è prorogato in entrambi gli articoli al 7 luglio.

Qualora la dichiarazione precompilata sia presentata dal contribuente, direttamente o tramite il proprio sostituto d'imposta, senza modifiche, è escluso, ai sensi dell'articolo 5, comma 1 dello schema di decreto, il controllo formale a carico del contribuente per i dati forniti dai sostituti d'imposta e per gli oneri detraibili comunicati dai soggetti terzi all'Agenzia delle entrate. In ogni caso permane il controllo sulla sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto a detrazioni e agevolazioni. Il comma 3 specifica che, nel caso in cui la dichiarazione precompilata sia presentata, con o senza modifiche, ad un CAF o a un professionista abilitato, il controllo formale si effettua nei riguardi del soggetto che appone il visto di conformità sulla dichiarazione, anche con riferimento agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti all'Agenzia delle entrate da parte di soggetti terzi. Nei riguardi del contribuente permane il controllo sulla sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto a detrazioni e agevolazioni.

L'articolo 6 opera un intervento sulle sanzioni previste in sede di dichiarazione; è previsto, infatti, che, in caso di modello 730 con visto di conformità infedele, la richiesta di pagamento non sia effettuata nei confronti dei contribuenti, ma che sia indirizzata, invece, al CAF o al professionista che ha prestato l'assistenza fiscale per un importo pari all'imposta, agli interessi e alla sanzione che sarebbe stata richiesta al contribuente

L'articolo 7, infine, dispone la rimodulazione compensi ai CAF e ai professionisti che prestano assistenza per tener conto del diverso livello di responsabilità nel processo, da attuarsi, entro il 30 novembre 2014, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, senza incremento di oneri per il bilancio dello Stato e per i contribuenti. Nell'ambito di questa rimodulazione, il comma 1 prevede, tuttavia, anche l'eliminazione dei compensi per i sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale ma che non appongono visto di conformità.

Dalla sintetica descrizione del sistema delle regole di funzionamento della nuova dichiarazione precompilata emerge come questo si caratterizzi per una più serrata sequenza di adempimenti a carico dei sostituti di imposta.

Nell'ottica di agevolare l'attività dei sostituti d'imposta ed anche dei CAF, Confindustria auspica che la disciplina della dichiarazione precompilata possa essere migliorata nei seguenti aspetti:

- è necessario valutare la possibilità di procrastinare - ad esempio al 15 di marzo - il termine per l'invio della certificazione unica da parte dei sostituti di imposta, anche per tener conto del fatto che il termine finale per operare i conguagli fiscali è fissato al 28 febbraio di ogni anno;
- vanno attenuati i profili sanzionatori, eliminando il divieto di avvalersi del cumulo giuridico. La previsione contenuta nello schema può infatti risultare fortemente penalizzante per le imprese - specie quelle di grandi dimensioni - le quali, oltre a dover sostenere nuovi e gravosi adempimenti

amministrativi per le nuove ed ulteriori attività (predisposizione di apposito file telematico da inviare all’Agenzia delle Entrate), si troverebbero esposte a rilevanti rischi sanzionatori;

- riguardo a tali nuovi termini, si osserva che alla data del 7 luglio coincidono sia il termine di accettazione e modifica della dichiarazione precompilata, sia quello di trasmissione telematica della dichiarazione. Occorrerebbe, invece, disporre di un congruo lasso temporale tra il termine di accettazione del modello precompilato presso il CAF o il professionista abilitato ed il conseguente obbligo di trasmissione telematica del modello di dichiarazione (sarebbero necessari almeno 7 giorni lavorativi);
- si rende opportuno un ripensamento della disciplina che addossa ai CAF o ai professionisti abilitati l’obbligo di versamento non solo degli interessi e delle sanzioni in caso di errori, ma anche dell’imposta dovuta. Sussistono ragionevoli dubbi nel ritenere che la norma, nella parte in cui attribuisce ad un soggetto diverso dal contribuente l’onere del tributo, possa apparire contraria ai principi costituzionali. Inoltre, la disposizione potrebbe ingenerare una “curiosa” situazione nella quale il contribuente potrebbe sperare che chi gli controlla la dichiarazione commetta qualche errore, in quanto nessuna conseguenza dell’errore ricadrà su di lui. Non si tratta, evidentemente, di un incentivo a scegliere i migliori operatori disponibili sul mercato, i quali, viceversa, tenderanno ad essere forse anche troppo rigorosi per la mole di responsabilità che su di essi grava;
- l’abolizione del compenso ai sostituti d’imposta - per l’attività di assistenza fiscale svolta nei confronti dei dipendenti - costituisce una previsione fortemente iniqua, poiché compromette l’erogazione del servizio che le imprese offrono ai propri dipendenti. Va, infine, evidenziato che la norma in questione si pone in contraddizione con l’articolo 16 dello schema che prevede, invece, espressamente la possibilità di recuperare i medesimi compensi mediante compensazione “orizzontale” con il modello F24. Si reputa quindi opportuno mantenere il compenso spettante ai sostituti per l’elaborazione dei modelli 730.

2. Semplificazioni in materia di addizionali comunali e regionali all’Irpef (art. 8)

Le disposizioni contenute all’articolo 8 hanno l’obiettivo di semplificare e uniformare le norme in materia di addizionale regionale e di addizionale comunale. E’ prevista la pubblicazione dei provvedimenti delle Regioni e delle Province autonome in materia di addizionale regionale sul portale Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Finanze www.finanze.gov.it.

E’ inoltre uniformata la data di riferimento del domicilio fiscale ai fini dell’addizionale regionale e comunale (oggi, rispettivamente, 31 dicembre e 1° gennaio).

Per quanto attiene all’addizionale comunale, al comma 3, si prevede, infine, l’individuazione di modalità uniformi di comunicazione telematica, da parte dei comuni, dei dati delle delibere e delle condizioni che danno diritto alle esenzioni. Tali modalità sono definite con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze, di concerto con la Conferenza Stato - città ed autonomie locali.

La disposizione in tema di addizionali regionali che facilita la pubblicazione e, quindi, anche la consultazione, delle delibere amministrative che dispongono la variazione di aliquota sul sito Internet del Dipartimento delle finanze, è sicuramente positiva.

Analoga previsione andrebbe, tuttavia, stabilita anche per le addizionali comunali - senza rinviare a provvedimenti attuativi, come invece dispone il decreto – fissando direttamente una data certa entro la quale deve avvenire la pubblicazione sul medesimo sito delle delibere di variazione dell'aliquota. Trascorso tale termine, la norma dovrebbe prevedere che si applichino le aliquote dell'anno precedente.

3. Abrogazione della comunicazione all'Agenzia delle entrate per i lavori che proseguono per più periodi di imposta ammessi alla detrazione IRPEF delle spese sostenute per la riqualificazione energetica degli edifici (art. 13)

Nell'ambito degli adempimenti relativi alla fruibilità della detrazione IRPEF/IRES del 65% per il risparmio energetico, l'articolo 13 elimina l'obbligo di inviare all'Agenzia delle Entrate l'apposita Comunicazione in caso di interventi che si protraggono oltre il periodo d'imposta. La mancata trasmissione di tale comunicazione è soggetta alla sanzione amministrativa variabile tra 256 e 2.065 euro.

La misura rappresenta un evidente alleggerimento degli adempimenti a carico dei contribuenti che intendano beneficiare delle agevolazioni per la riqualificazione energetica.

Tale scelta appare, quindi, pienamente condivisibile, anche se, per garantire la massima semplificazione, occorrerebbe intervenire anche sulla ritenuta a titolo di acconto delle imposte sul reddito dovute dalle imprese esecutrici dei lavori, operata dalle banche in fase di accredito dei bonifici di pagamento delle spese agevolate. Pur condividendone l'obiettivo di contrasto all'evasione, la ritenuta del 4% appare troppo onerosa, soprattutto in questo momento di grave difficoltà economica e di scarsa liquidità. Si ritiene, quindi, opportuno eliminare tale adempimento, o ridurre al minimo la percentuale di ritenuta (ad esempio all'1%), anche alla luce del fatto che il contrasto all'evasione è assicurato, sia dalla necessaria tracciabilità dei pagamenti dei corrispettivi (con l'obbligatorio utilizzo del bonifico appositamente predisposto per le agevolazioni), sia dalla natura stessa delle detrazioni, che ne rende un efficace strumento di emersione di base imponibile fondato sul "contrasto di interessi".

Analoghe considerazioni valgono per la detrazione del 50% per le ristrutturazioni edilizie, che prevede lo stesso meccanismo.

4. Esecuzione dei rimborsi IVA (art. 14)

L'articolo 14 dello schema di decreto legislativo riscrive l'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972, in tema di rimborsi dei crediti IVA; la principale innovazione attiene alla modifica della disciplina concernente la presentazione della garanzia necessaria per ottenere il rimborso dell'imposta ed i casi di esonero. E', in particolare, disposto l'incremento della soglia di esonero totale dalla prestazione della garanzia che passa da 10 milioni di lire a 15 mila euro. Il nuovo comma 1 del novellato articolo 38-bis specifica, inoltre, che il rimborso avviene entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione e non più entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Resta ferma la spettanza, sulle somme rimborsate, di un interesse del 2 per cento annuo, e viene ribadita la decorrenza (dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni).

Per i rimborsi di ammontare superiore a 15 mila euro è prevista la possibilità di essere esonerati dalla presentazione della garanzia, a condizione che sia apposto, da parte dei professionisti abilitati, il visto di conformità sulla dichiarazione o istanza trimestrale da cui emerge il credito; in alternativa all'apposizione del visto di conformità è prevista la possibilità di far sottoscrivere la dichiarazione o l'istanza dai soggetti

che sottoscrivono la relazione di revisione, nel caso di società sottoposte al controllo contabile. Si tratta di requisito analogo a quello attualmente previsto ai fini della compensazione orizzontale dei crediti IVA di importo superiore a 15 mila euro, derivanti dalla dichiarazione annuale IVA.

Ai fini della richiesta di rimborso del credito superiore a 15 mila euro senza presentazione di garanzia è inoltre necessario allegare una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (secondo l'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000), con la quale attestare la sussistenza di specifiche condizioni patrimoniali¹. La possibilità di essere esonerati dalla prestazione della garanzia in caso di richiesta di rimborso di crediti IVA superiori a 15 mila euro non è tuttavia consentita ad alcune particolari categorie di contribuenti, ritenute maggiormente rischiose da parte del Legislatore².

L'intervento operato dall'articolo 14 è, negli intenti, positivo e va nello spirito auspicato da Confindustria, poiché finalizzato ad ampliare le ipotesi di esclusione dall'obbligo di presentazione della garanzia; tuttavia, l'attuazione andrebbe ripensata per i motivi di seguito esposti.

- L'esclusione dalla presentazione della garanzia per i rimborsi di importo fino a 15 mila euro rappresenta una semplificazione apprezzabile ma sicuramente non in grado di incidere in modo significativo sul costo degli adempimenti di soggetti che vantano crediti di entità molto maggiore. Infatti, per i crediti di importo superiore a 15 mila euro, in luogo della garanzia si introduce l'obbligo di rilascio del visto di conformità (o l'apposizione della firma del revisore contabile) sulla dichiarazione o istanza da cui emerge il credito, oggi richiesto solo per la compensazione. Pertanto, la disposizione in esame se, da un lato, fa risparmiare alle imprese il costo della garanzia fideiussoria, sostituisce, tuttavia, tale onere con quello per l'apposizione del visto di conformità o della firma del revisore contabile.
- Va osservato che, fin da quando il meccanismo del visto di conformità è stato introdotto (ai fini della compensazione dei crediti IVA), Confindustria ha sempre espresso dubbi circa la sua utilità, ritenendolo un onere pagato al professionista per l'effettuazione di controlli di carattere meramente formale non idonei a cogliere eventuali frodi connesse all'effettuazione di operazioni inesistenti.

¹ Si tratta delle seguenti:

- il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

² Si tratta delle seguenti:

- soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni, diversi dalle imprese start-up innovative;
- soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
 - 1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
 - 2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
 - 3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
- soggetti passivi che presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, di cui sopra;
- soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

- A nostro avviso, quindi, per le ragioni suddette, in prima istanza sarebbe opportuno eliminare il requisito del visto di conformità. E', infatti, indispensabile prevedere meccanismi alternativi in grado di coniugare l'interesse dell'Erario con il diritto del contribuente di vedersi riconosciuto tempestivamente e senza costi, il rimborso del credito. Ciò è ancor più necessario per le imprese che presentano una situazione IVA fisiologicamente a credito, in quanto operano in settori in cui si effettuano operazioni "attive" ad aliquote IVA più basse (4% o 10%) di quelle applicate sulle operazioni "passive" (22%).
- Solo in subordine, tenuto conto del prospettato assetto normativo, andrebbe valutata quanto meno l'opportunità di incrementare la soglia di 15 mila, al di sotto della quale non è dovuta ne' la garanzia fideiussoria ne' il rilascio del visto di conformità. Per ragioni sistematiche, analogo incremento andrebbe operato anche con riferimento alla soglia applicabile alla compensazione orizzontale dei crediti d'imposta oltre la quale è necessaria l'apposizione del visto di conformità.
- La revisione delle regole sui rimborsi di imposta, inoltre, dovrebbe costituire l'occasione anche per correggere alcune storture della precedente disciplina e dare attuazione ai principi dello statuto del contribuente rimasti disattesi. Ci si riferisce, in particolare, alla necessità di:
 - a) integrare la disposizione con una previsione volta a sancire la restituzione dei costi sostenuti dal contribuente per le garanzie relative al rimborso, come stabilisce lo Statuto del contribuente (art. 8, Legge n. 212 del 2000);
 - b) correggere la norma che collega l'esonero da garanzia alla circostanza che il contribuente non abbia subito accertamenti per valori parametrati all'importo di 150 mila euro. Questa disposizione, che sostanzialmente non è stata modificata, rischia di creare non pochi dubbi sotto il profilo del rispetto del principio di parità di trattamento. La maggior parte dei contribuenti di medie/grandi dimensioni, infatti, potrebbe essere esclusa dall'esonero da garanzia fideiussoria, indipendentemente dal fatto che tale circostanza rappresenti un rischio per le esigenze di tutela erariale.

5. Rimborso dei crediti d'imposta e degli interessi in conto fiscale (art. 15)

L'articolo 15 migliora, in linea con le richieste di Confindustria, le procedure relative alla richiesta degli interessi per il ritardo nei rimborsi d'imposta. Pur lasciando di fatto inalterati i termini di effettuazione dei rimborsi da parte dell'agente della riscossione, dispone che gli interessi per il ritardo nell'erogazione dei rimborsi siano liquidati contestualmente alla erogazione del rimborso dell'imposta, secondo la misura determinata dalle specifiche leggi d'imposta. Viene meno, pertanto, la necessità per il contribuente di presentare separatamente il modello G all'agente della riscossione per ottenere la liquidazione degli interessi. La semplificazione si applicherà ai rimborsi erogati a decorrere dal 1° gennaio 2015.

6. Compensazione dei rimborsi da assistenza e compensi dei sostituti d'imposta (art. 16)

Il panorama delle norme in tema di rimborsi si completa, infine, con l'articolo 16, che introduce alcune disposizioni che incidono sull'attività dei sostituti d'imposta per l'assistenza fiscale.

Il comma 1, lettera a), dispone che le somme rimborsate ai contribuenti sulla base dei prospetti di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi e dei risultati contabili trasmessi dai CAF e dai professionisti

abilitati vengono compensate dai sostituti d'imposta esclusivamente mediante l'utilizzo del modello F24 (di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241), nel mese successivo a quello in cui è stato effettuato il rimborso. Di conseguenza i rimborsi, anziché operare mediante le maggiori / minori ritenute (a seconda della presenza di un debito o un credito) interne, sono effettuati mediante l'utilizzo del modello F24.

La lettera b) prevede un analogo meccanismo per i compensi corrisposti ai sostituti d'imposta per la prestazione di assistenza fiscale.

Con la lettera c) si prevede che i sostituti d'imposta che effettuano versamenti di ritenute o di imposte sostitutive superiori a quelle dovute, effettuino la compensazione esclusivamente con le modalità di cui all'articolo 17 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997 (quindi, mediante il modello F24).

Alla lettera d), viene, infine, conseguentemente soppressa la previsione di compensazione interna delle ritenute (articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 4459).

Sulla base di quanto sopra descritto, emerge come le norme in esame non comportino una effettiva semplificazione dell'operatività dei sostituti di imposta, ma siano finalizzate ad un più rapido controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

7. Razionalizzazione comunicazioni dell'esercizio di opzione (art. 17)

L'articolo 17 reca disposizioni volte a semplificare l'esercizio di opzioni per regimi specifici da parte delle società di capitali. La norma, in particolare, intende unificare le modalità di comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per il regime della trasparenza fiscale (comma 1), del consolidato nazionale (comma 2), della *tonnage tax* (comma 3), nonché per la determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP (comma 4), prevedendo che tali opzioni siano segnalate direttamente nella dichiarazione dei redditi, invece che tramite specifica comunicazione.

Con riguardo alle modalità di comunicazione dell'esercizio delle opzioni per i regimi fiscali della trasparenza e del consolidato nazionale è auspicabile una riformulazione, perché la nuova norma non prende in considerazione i casi in cui le predette comunicazioni devono essere inviate per comunicare, non già l'esercizio dell'opzione, ma il rinnovo, l'interruzione, la perdita di efficacia dell'opzione. In tali casi, infatti, è difficile ipotizzare che la comunicazione di tali eventi possa attendere "la prima dichiarazione dei redditi per la quale il termine di presentazione scada successivamente all'avverarsi della condizione che li ha determinati" poiché al verificarsi di tali eventi si connettono taluni effetti (ricalcolo degli acconti, attribuzione delle perdite pregresse da consolidato, ecc.). Va, tuttavia, scongiurato che questa revisione si traduca in nuovi adempimenti a carico delle imprese.

E' altresì necessario un miglior coordinamento tra la semplificazione proposta e le norme sulla remissione *in bonis*, di cui all'art. 2 del DL n. 16 del 2012.

8. Razionalizzazione delle modalità di presentazione e dei termini di versamento nelle ipotesi di operazioni straordinarie poste in essere da società di persone (art. 18)

L'articolo 18 reca alcune semplificazioni riguardanti le modalità di presentazione ed i termini di versamento relativi alle dichiarazioni dei redditi. In particolare, è introdotta la possibilità per le società di persone ed

enti equiparati, con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, di utilizzare i modelli dichiarativi relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre dell'anno precedente, come già avviene per le società di capitali. L'articolo consente inoltre alle società di persone e alle associazioni coinvolte in operazioni straordinarie di poter effettuare il versamento delle imposte a saldo entro il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale.

La disposizione appare una utile semplificazione.

9. Semplificazione delle dichiarazioni delle società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato (art. 19)

L'articolo 19 elimina l'obbligo (abrogando l'articolo 4, comma 2 del DPR n. 600 del 1973), per le società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato, di indicare nella dichiarazione dei redditi l'indirizzo dell'eventuale stabile organizzazione nel territorio stesso e, in ogni caso, le generalità e l'indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari.

Tale modifica intende eliminare, per i contribuenti indicati, l'obbligo di comunicare nella dichiarazione dei redditi dati di cui l'amministrazione finanziaria risulta già in possesso. Si tratta, pertanto, di una semplificazione positiva.

10. Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle lettere d'intento (art. 20)

L'articolo 20 prevede una razionalizzazione degli adempimenti che gravano sugli esportatori abituali. Attualmente le norme che disciplinano tali adempimenti prescrivono precisi obblighi sia in capo agli esportatori abituali stessi, sia a carico dei fornitori degli esportatori abituali.

In particolare, l'esportatore abituale che intende beneficiare di tale disciplina, deve rilasciare ai suoi fornitori la dichiarazione d'intento, redatta in conformità al modello approvato dal DM 6 dicembre 1986, con la quale esprime la volontà di effettuare acquisti ed importazioni di beni o servizi senza l'applicazione dell'IVA.

Tale dichiarazione, datata, numerata e sottoscritta dal dichiarante, deve riportare i limiti quantitativi o temporali, entro i quali il fornitore è esonerato dall'addebito dell'IVA sulle operazioni che effettuata nei suoi confronti.

Il fornitore dell'esportatore abituale, invece, è obbligato a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni di intento ricevute. Tale comunicazione deve essere inviata telematicamente entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta. In caso di omessa comunicazione nel termine indicato o in caso di comunicazione con dati incompleti o inesatti, il fornitore è punito con la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 7, comma 4-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997, compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta relativa alle fatture emesse senza addebito di IVA, relative alle dichiarazioni di intento oggetto della comunicazione.

Le norme in esame, modificando l'articolo 1, comma 1, lett. c) del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, mutano il quadro di questi obblighi:

- da un lato, infatti, è disposto che l'esportatore abituale trasmetta telematicamente all'Agenzia delle entrate la dichiarazione d'intento e che, questa, unitamente alla ricevuta di consegna rilasciata dall'Agenzia stessa, sia consegnata al fornitore o prestatore ovvero in dogana, in caso di importazioni;
- dall'altro, che il fornitore emetta la fattura senza applicazione dell'IVA dopo aver riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione d'intento da parte dell'esportatore abituale e che – in luogo della presentazione della comunicazione periodica – riepiloghi nella dichiarazione IVA annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.

L'Agenzia delle entrate, entro 120 giorni dall'entrata in vigore della disposizione in esame, dovrà mettere a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento per dispensare dalla consegna in dogana della copia cartacea delle predette dichiarazioni e delle ricevute di presentazione, prima dell'effettuazione della operazione.

E' altresì prevista la modifica del regime sanzionatorio disposto dall'articolo 7, comma 4-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997. E' infatti disposto che sia punito con la sanzione compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta relativa alle fatture emesse senza addebito di IVA, il cedente o prestatore che effettui cessioni o prestazioni nei confronti dell'esportatore abituale prima di aver ricevuto da questi la dichiarazione d'intento, corredata della ricevuta di presentazione all'Agenzia delle entrate di cui sopra.

Le novità si applicano alle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni senza applicazione dell'imposta da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015.

L'intervento normativo è positivo e risponde a richieste di Confindustria; vi sono tuttavia alcuni profili che potrebbero essere oggetto di ulteriore semplificazione. In primo luogo, l'obbligo di riepilogare nella dichiarazione IVA i dati delle singole dichiarazioni d'intento ricevute appare eccessivo e ridondante, specie nella considerazione che i dati di tali operazioni devono già essere comunicati all'Agenzia delle entrate mediante il c.d. spesometro. Qualche dubbio, inoltre, genera la necessità da parte del fornitore dell'esportatore abituale, di dover riscontrare la correttezza della ricevuta che l'Agenzia delle entrate ha rilasciato all'esportatore abituale.

11. Comunicazione delle operazioni intercorse con Paesi black list (art. 21)

L'articolo 21 reca alcune semplificazioni della comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle transazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. *black list*, di cui ai DM 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001.

Al fine di semplificare l'adempimento in esame, la norma dispone che:

- la comunicazione sia effettuata con frequenza annuale;
- le operazioni siano comunicate se di importo superiore a 10.000 euro (si ricorda che nel DDL semplificazione si prevedeva, invece, una soglia di esclusione molto più bassa, limitata a 1.000 euro).

Tali modifiche entreranno in vigore già per le operazioni poste in essere nell'anno solare in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame.

Si tratta di una norma apprezzabile sia per la scelta della comunicazione su base annuale, sia per l'incremento a 10.000 euro della soglia di esclusione, nonché per la previsione relativa alla sua immediata decorrenza.

12. Richiesta di autorizzazione per effettuare operazioni intracomunitarie (art. 22)

L'articolo 22 dello schema di decreto riformula, in modo opportuno e più in linea con le corrispondenti norme comunitarie, le regole in materia di autorizzazione all'effettuazione di operazioni intracomunitarie.

Attualmente i soggetti titolari di partita IVA che intendono effettuare operazioni intracomunitarie devono dichiararne preventivamente la volontà all'Agenzia delle entrate, con specifica richiesta, al fine di essere inseriti nella banca dati VIES (*VAT information exchange system* – si tratta della banca dati contenente le partite IVA di tutti gli operatori comunitari che effettuano transazioni intracomunitarie).

Entro i 30 giorni successivi alla ricezione della dichiarazione, gli uffici dell'Agenzia delle entrate competenti per le attività di controllo ai fini dell'IVA, effettuano una valutazione, basata su specifiche analisi di rischio, per determinare se inserire o meno la partita IVA dell'istante nell'archivio VIES. Qualora dall'analisi emergano degli elementi di rischiosità, l'ufficio nega la possibilità dell'iscrizione al VIES; in caso contrario, se non interviene il diniego nei trenta giorni, la partita IVA del contribuente è inserita nell'archivio VIES dal trentunesimo giorno successivo alla ricezione della richiesta (o della dichiarazione di attribuzione della partita IVA).

In sostanza, quindi, con l'attuale disciplina le imprese rimangono "bloccate" per 30 giorni prima di poter effettuare operazioni intracomunitarie e gestire gli adempimenti IVA ad esse relativi.

La disposizione in esame modifica tale disciplina prevedendo che la richiesta presentata dal contribuente di essere iscritto nell'archivio VIES abbia immediata efficacia; è consentito all'Agenzia delle entrate di revocare tale autorizzazione, in base a successivi controlli.

La norma introduce inoltre una presunzione secondo cui un soggetto passivo non intende più effettuare operazioni intracomunitarie qualora non abbia presentato alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi, successivi alla data di inclusione nella suddetta banca dati.

A tal fine l'Agenzia delle entrate procede all'esclusione della partita Iva dalla banca dati VIES, previo invio di apposita comunicazione al soggetto passivo.

Le modalità attuative della norma sono demandate ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

La norma è positiva; appaiono tuttavia utili alcuni miglioramenti.

- (i) Considerato che spesso, nella concreta operatività delle imprese che non hanno grandi volumi di attività intracomunitarie, si verifica che il soggetto non presenta gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie per un periodo di quattro trimestri, va valutata l'opportunità di modificare il periodo durante il quale la mancata presentazione degli elenchi Intrastat comporta l'esclusione della banca dati VIES; si potrebbe, ad esempio, estendere tale periodo di applicazione della presunzione da 4 trimestri a 8 trimestri;

- (ii) nella nuova formulazione del comma 15-bis dell'art. 35 del DPR n. 633 del 1972 andrebbe stabilito che il previsto Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate disciplini anche le ipotesi di riammissione al VIES delle partite IVA escluse in applicazione della presunzione sopra descritta;
- (iii) infine, andrebbe chiarito (anche in via amministrativa) che non sono sanzionabili comportamenti pregressi in linea con la nuova disciplina (esempio per operazioni poste in essere prima dello spirare dei 30 gg in vigore), ovvero che l'Agenzia abbandoni il contenzioso precedentemente instaurato. In altre parole, va affermato che alla fattispecie si ritenga applicabile il principio del "favor rei" ai sensi dell'articolo 3 del D.Lgs n. 472 del 1997.

13. Semplificazione elenchi Intrastat servizi (art. 23)

L'articolo 23 dello schema di decreto affida a un Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore della disposizione in esame, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica, il compito di semplificare il contenuto degli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi "generiche" (diverse da quelle oggetto di specifiche deroghe in tema di territorialità, di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) rese nei confronti di soggetti passivi IVA stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea e quelle da questi ultimi ricevute.

Tale modifica ha lo scopo di ridurre il relativo contenuto alle sole informazioni concernenti:

- i numeri di identificazione Iva delle controparti;
- il valore totale delle transazioni suddette;
- il codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta;
- il Paese di pagamento.

Si osserva, al riguardo, che è necessario operare una semplificazione molto più marcata ed in linea con la disciplina e la prassi adottata dagli altri Stati membri dell'Unione europea.

A questo proposito va, in primo luogo, eliminato l'elenco riepilogativo delle prestazioni di servizi acquisite dai soggetti stabiliti in Italia, essendo tale obbligo non conforme alla normativa comunitaria di riferimento. In secondo luogo, va semplificato il contenuto per le prestazioni di servizio rese, limitandolo alle sole informazioni concernenti i numeri di identificazione IVA delle controparti ed al valore delle transazioni. Va rilevato, infatti, che la ricerca del codice identificativo del tipo di prestazione resa risulta particolarmente complessa per gli operatori tenuti ad operare un abbinamento manuale tra codice identificativo della prestazione (c.d. CPA) e prestazione effettivamente resa; tale codice, peraltro, non va nemmeno ad alimentare la banca dati VIES a cui gli elenchi Intrastat sono preordinati.

Analogamente, qualche perplessità desta la necessità di dover segnalare le modalità di incasso/pagamento del corrispettivo – che, per importi superiori a mille euro, quindi nella generalità dei casi, avvengono con strumenti tracciabili - anch'esse non richieste per la banca dati VIES.

Merita, infine, rilevare che anche il servizio Studi della Camera dei deputati esprime considerazioni di analogo tenore, reputando opportuna l'ulteriore semplificazione degli elenchi in esame.

14. Sanzioni per omissione o inesattezza dati statistici degli elenchi Intrastat (art. 25)

L'articolo 25 rimodula le sanzioni comminate per omissione o inesattezza dei dati statistici degli elenchi Intrastat.

Con le modifiche proposte, le sanzioni previste per l'omissione o inesattezza dei dati sono più correttamente riferite ai dati da rilevare nel quadro del sistema Intrastat, ai sensi del vigente articolo 9 del regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio, n. 638/2004 del 31 marzo 2004 che disciplina la materia.

L'applicazione delle sanzioni è inoltre limitata alle sole imprese che rispondono ai requisiti indicati nei decreti del Presidente della Repubblica emanati annualmente ai sensi dall'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 6 settembre 1989, n. 322, concernente l'elenco delle indagini per le quali la mancata fornitura dei dati si configura come violazione dell'obbligo di risposta, ai sensi degli articoli 7 e 11 del citato decreto legislativo n. 322 del 1989. Di conseguenza, l'eventuale irrogazione delle sanzioni (ovvero le già illustrate sanzioni amministrative pecuniarie di cui all' articolo 11 del D.Lgs. n. 322 del 1989) riguarderebbe i soli operatori che hanno effettuato nel mese di riferimento spedizioni o arrivi per un ammontare pari a o superiore a 750 mila euro, secondo quanto indicato, da ultimo, nel decreto del Presidente della Repubblica 19 luglio 2013 contenente l'elenco delle rilevazioni statistiche ed i relativi criteri di applicazione per le quali la mancata risposta è oggetto di sanzione.

La norma dispone, infine, che le predette sanzioni saranno applicate una sola volta per ogni elenco Intrastat mensile inesatto o incompleto, a prescindere dal numero di transazioni mancanti o riportate in modo errato nell'elenco stesso.

La disposizione appare una utile semplificazione.

15. Ammortamento finanziario: eliminazione della richiesta di autorizzazione all'Agenzia delle entrate (art. 26)

L'articolo 26 dello schema di decreto legislativo modifica l'articolo 104, comma 4 del TUIR, eliminando la previsione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per la determinazione delle quote di ammortamento finanziario deducibili dall'IRES, a favore delle imprese titolari di concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche.

La norma vigente affida al menzionato decreto ministeriale l'individuazione delle quote di ammortamento deducibili nei singoli casi, in rapporto proporzionale alle quote previste nel piano economico/finanziario della concessione.

La semplificazione che si intende operare trova il suo fondamento nella rilevanza del piano economico finanziario, approvato da parte del concedente e che costituisce parte integrante della concessione relativa alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche.

La disposizione appare una utile semplificazione.

16. Ritenute su agenti – comunicazione di avvalersi di dipendenti o terzi (art. 27)

L'articolo 27 modifica le modalità con le quali gli agenti di commercio o rappresentanti sono tenuti a comunicare ai loro committenti di avvalersi di dipendenti o terzi, per poter beneficiare dell'applicazione della ritenuta d'acconto sul 20% delle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e procacciamento di affari, anziché sul 50% delle stesse provvigioni (art. 25-bis, del D.P.R. n.600/1973).

L'attuale disciplina (DM del 16 aprile 1983) prevede che l'agente o rappresentante sia tenuto all'invio annuale di tale comunicazione al committente entro il 31 dicembre di ogni anno e che la stessa abbia effetto per l'intero anno solare successivo, salvo variazioni in corso d'anno che possano far venire meno le predette condizioni; tali variazioni devono essere comunicate entro 15 giorni dal loro verificarsi.

Semplificando la procedura, la norma in oggetto stabilisce, invece, che la comunicazione possa produrre i propri effetti anche per gli anni successivi, prevedendo che la stessa debba essere ripresentata solo se siano venute meno le condizioni richieste per fruire delle ritenute d'acconto su un ammontare ridotto delle provvigioni.

La norma si completa con la previsione di una sanzione amministrativa (da 258 a 2.065 euro) nei casi di dichiarazione non veritiera o di omessa dichiarazione delle variazioni delle condizioni per beneficiare della ritenuta ridotta, che sostituisce la precedente sanzione fissata in proporzione (da 2 a 3 volte) alla maggiore ritenuta ordinaria che doveva essere applicata dal committente.

La disposizione è da valutare positivamente.

17. Abrogazione dell'obbligo di indicazione in dichiarazione dei redditi dei crediti vantati nei confronti della pubblica amministrazione (art. 28)

L'articolo 28 sopprime l'articolo 9, comma 2-bis del decreto-legge n. 35 del 2013, abrogando l'obbligo, in capo al contribuente che vanta crediti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, di allegare alla dichiarazione dei redditi un elenco, conforme a un modello da adottare con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, dei crediti certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle P.A. Tale elenco si riferisce ai crediti vantati alla data di chiusura del periodo d'imposta al quale la dichiarazione si riferisce, per cessioni di beni e prestazioni di servizi resi alle medesime PA, distinti in ragione di ente pubblico debitore, ed è presentato per via telematica.

La disposizione è da valutare positivamente.

18. Detrazione forfettaria per prestazioni di sponsorizzazione (art. 29)

L'articolo 29 dello schema in esame modifica il regime della detrazione IVA spettante alle imprese che svolgono attività di intrattenimento, aumentando al 50 per cento (in luogo di un decimo di detto importo) la detrazione forfettaria per le operazioni di sponsorizzazione, che viene così adeguata a quella relativa alle operazioni di pubblicità.

Le norme in esame intervengono sull'articolo 74, sesto comma, terzo periodo del D.P.R. n. 633 del 1972, espungendo dal testo della norma la locuzione "prestazioni di sponsorizzazione" e il riferimento alla specifica misura di un decimo relativa alla detrazione spettante per le predette operazioni.

La disposizione è da valutare positivamente.

19. Spese di rappresentanza - omaggi di modesto valore (art. 30)

L'articolo 30 dello schema di decreto interviene sulla disciplina di detrazione dell'IVA relativa alle spese di rappresentanza, uniformando il regime IVA degli omaggi alla disciplina delle imposte sui redditi. Attualmente la soglia per la detraibilità dell'IVA sugli omaggi è di 25,82 euro, mentre ai fini delle imposte sul reddito gli omaggi sono pienamente deducibili se di valore unitario non superiore a 50 euro.

L'aggiornamento a 50 euro del valore di riferimento degli omaggi ai fini IVA e il conseguente coordinamento della disciplina IVA con quella delle imposte sui redditi è senza dubbio utile; nelle norme che disciplinano l'imponibilità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi gratuite sarebbe utile, ad ogni modo, chiarire che l'imponibilità non opera nel caso in cui ci si sia astenuti volontariamente dall'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta per l'acquisto dei beni e dei servizi forniti gratuitamente.

Merita infine osservare che l'indetraibilità oggettiva dell'IVA in relazione alle spese di rappresentanza non ha copertura da parte della normativa comunitaria e quindi andrebbe valutata l'opportunità di un intervento più incisivo volto all'eliminazione dell'indetraibilità oggettiva dell'IVA su tutte le spese di rappresentanza, anche al fine di evitare possibili censure comunitarie.

20. Rettifica Iva crediti non riscossi (art. 31)

L'articolo 31 dello schema di decreto interviene sull'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, norma che disciplina, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i presupposti per l'emissione di una nota di variazione nel caso di crediti non riscossi.

Con la modifica in esame si consente che, se l'imponibile si riduce a seguito della stipula di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (ai sensi dell'articolo 182-bis della legge fallimentare, R.D. 16 marzo 1942, n. 267), ovvero di un piano di rientro (attestato ai sensi dell'articolo 67, lettera d) della medesima L.F., pubblicato nel registro delle imprese), possa essere emessa una nota di variazione in diminuzione; pertanto, accanto alla deduzione delle perdite su crediti ai fini della determinazione del reddito d'impresa (articolo 101, comma 5 del TUIR), il fornitore che ha emesso una fattura in relazione ad operazioni successivamente non pagate in tutto o in parte dal debitore, ha la possibilità di recuperare l'IVA originariamente versata all'erario al momento di effettuazione della fornitura il cui corrispettivo non sia stato pagato, portando in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.

La gestione fiscale dei crediti non riscossi è di primaria importanza per le imprese, a causa del perdurare della crisi e dei conseguenti insoluti che sempre più frequentemente si verificano nei rapporti tra i privati.

La disposizione in esame, quindi, sebbene utile, non incide in maniera significativa sull'attuale problematico assetto normativo, prevedendo, una semplice modifica di coordinamento, di portata limitata. La norma, in particolare, chiarisce solo le modalità di rettifica dell'IVA sui crediti non riscossi quando il cessionario o committente è assoggettato ad un accordo di ristrutturazione dei debiti o ad un piano attestato, pubblicato nel registro delle imprese.

Il decreto, tuttavia, non contiene gli altri interventi, di portata molto più ampia e finalizzati a raggiungere un pieno coordinamento tra disciplina delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi e disciplina dell'IVA, da sempre auspicati dalle imprese.

Merita osservare, infatti, che in caso di mancato pagamento di crediti – specie di importo modesto – le disposizioni vigenti nell'ordinamento domestico rendono l'IVA addebitata dal cedente o prestatore sostanzialmente non recuperabile. Tale assetto non appare idoneo a garantire il rispetto di uno dei principi essenziali che presiedono al funzionamento dell'IVA: il principio di neutralità.

Per superare tali criticità è quindi improcrastinabile un intervento volto a raggiungere un pieno coordinamento tra disciplina delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi e disciplina dell'IVA. A tale riguardo è necessario:

- I. prevedere la possibilità di emettere note di variazione in diminuzione già dal momento di inizio di una procedura concorsuale, senza attenderne la sua infruttuosa ultimazione;
- II. prevedere specifici criteri per il recupero dell'IVA relativa a crediti di modesta entità non riscossi.

21. Allineamento definizione prima casa IVA – registro (art. 33)

L'articolo 33 dello schema di decreto interviene sulla nozione di “abitazione di lusso” ai fini IVA, rilevante ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta al 4% per la “prima casa”, allineandola con la definizione attualmente in vigore nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro e dell'IMU.

Ai sensi dell'attuale disciplina IVA, le cd. “abitazioni di lusso” sono definite dal DM 2 agosto 1969 che, a titolo esemplificativo, qualifica tali:

- le unità immobiliari a destinazione abitativa che corrispondono a particolari fattispecie, quali ad esempio, unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a 240 mq (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine), oppure abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq di superficie;
- le case o le singole unità immobiliari che possiedono almeno 5 delle caratteristiche tra quelle elencate dal punto 8) della Tabella allegata allo stesso DM, quali ad esempio, superficie utile complessiva superiore a 160 mq, terrazze e balconi, con superficie utile complessiva superiore ai 65 mq.

La modifica normativa contenuta nello schema di decreto legislativo fornisce, invece, una nuova definizione, legata alla classificazione catastale dell'abitazione, così come già previsto per l'imposta di registro e per l'IMU, qualificando come “abitazione di lusso” l'unità immobiliare catastalmente classificata in:

- A/1 (abitazioni di tipo signorile): unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale;
- A/8 (abitazioni in ville): per ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario;

- A/9 (castelli, palazzi di pregio artistico e storico): rientrano in questa categoria i castelli ed i palazzi eminenti che per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni e dei volumi edificati non sono comparabili con le Unità Tipo delle altre categorie; costituiscono ordinariamente una sola unità immobiliare. È compatibile con l'attribuzione della categoria A/9 la presenza di altre unità, funzionalmente indipendenti, censibili nelle altre categorie.

Diversamente, per la “seconda casa” continua a valere la definizione di “abitazione di lusso” prevista dal DM 2 agosto 1969.

Premesso quanto sopra, dalla definizione generale dei suddetti classamenti catastali, potrebbero ravvisarsi alcune criticità per le unità di nuova costruzione, o incisivamente ristrutturata, accatastate in A/1. Queste infatti, ad oggi, quando non rientranti nella definizione di “abitazione di lusso” di cui al DM 2 agosto 1969, possono fruire, in sede di cessione, dell'applicazione delle aliquote IVA ridotte (4% o 10%), mentre, con la definitiva approvazione del decreto legislativo in esame, potranno scontare l'applicazione della sola aliquota ridotta del 10% e non più di quella del 4%.

In verità, tale anomalia dipende dall'inadeguatezza dell'attuale definizione delle categorie catastali abitative, basata su standard costruttivi non più attuali. Sarebbe, quindi, opportuno rinviare l'applicazione della nuova definizione di “abitazione di lusso” ai fini IVA al momento in cui sarà definitivamente completato il processo di revisione del catasto. che dovrà interessare non solo i valori catastali, ma anche la definizione delle attuali categorie di censimento delle abitazioni.

II. Ulteriori proposte di semplificazione

Il decreto presenta molteplici lacune. Spicca, in particolare, l'assenza di diverse misure di semplificazione fiscale che, senza ulteriori oneri per l'erario, sono capaci di semplificare profondamente l'operatività quotidiana delle imprese. Si tratta non solo di interventi volti ad una razionalizzazione degli adempimenti fiscali, ma anche di interventi volti ad operare una semplificazione normativa, specie di quelle disposizioni la cui gestione applicativa è particolarmente onerosa e genera incertezze e contenziosi.

Di seguito si fornisce una panoramica delle principali semplificazioni che le imprese attendono e non sono più procrastinabili.

1. Abrogazione della responsabilità solidale fiscale negli appalti

Tra le misure di semplificazione fiscale contemplate nello schema in esame, spicca l'assenza dell'abrogazione della responsabilità solidale fiscale negli appalti. E' un intervento troppe volte annunciato: dal Governo - che nella recente consultazione pubblica sulla riforma della PA l'ha indicata come priorità - dalla Camera dei Deputati, che già lo scorso 8 agosto ha approvato un ordine del giorno con il quale ha impegnato il Governo “a procedere in tempi rapidi, o comunque nel primo provvedimento utile, all'integrale abolizione della disciplina riguardante la responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore e dei relativi adempimenti, di cui ai commi da 28 a 28-ter dell'art. 35 del DL n. 223/2006”.

Le imprese che impiegano lavoratori in nero vanno condannate fermamente, poiché non solo sfruttano la situazione di debolezza in cui versano talune categorie di lavoratori, ma anche perché alterano gli equilibri di mercato a danno di tutte le imprese oneste.

La disciplina di responsabilità solidale fiscale negli appalti si dimostra tuttavia inutile ai fini del contrasto del lavoro irregolare, produce pesanti oneri a carico delle imprese e spesso determina la sospensione dei pagamenti da parte dei committenti e degli appaltatori. Inoltre, il meccanismo si sovrappone a quello della responsabilità solidale contributiva che, infatti, si estende anche alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente che l'appaltante è chiamato a corrispondere in solido con l'appaltatore. Quest'ultima disciplina consente, quindi, di tutelare meglio gli interessi dei lavoratori impiegati irregolarmente negli appalti e dell'Erario, con riferimento alle ritenute fiscali.

Pertanto è da ritenere che il contrasto all'uso di lavoro irregolare, ovvero alla pratica di coloro che cessano l'attività prima di aver versato le ritenute dei lavoratori regolarmente assunti, possa avvenire, senza ulteriori aggravii in termini di adempimenti a carico delle imprese, attraverso l'utilizzo della disciplina dettata ai fini contributivi, senza addossare alle imprese compiti di controllo che non sono di loro pertinenza.

2. Disciplina delle società in perdita sistematica e delle società di comodo

Un altro ambito sul quale lo schema di decreto legislativo sarebbe opportuno intervenisse riguarda la revisione della disciplina delle società in perdita sistematica, oggi troppo penalizzante per le imprese che sempre più spesso non riescono a produrre utili per più di tre periodi di imposta consecutivi. La disciplina andrebbe abrogata, poiché del tutto scollegata dalla attuale realtà economica. Quanto meno, va valutata la possibilità di allungare da tre a cinque esercizi il periodo di sorveglianza entro il quale si presume che una società sia in perdita sistematica.

Andrebbe, inoltre, rivista la disciplina delle società di comodo, specie per quanto attiene ai saggi di redditività applicati agli *assets* dell'impresa, valutando, inoltre, l'introduzione di una disciplina che consenta lo scioglimento agevolato per le società che risultano essere di comodo.

3. Operatività dei sostituti di imposta

Accanto all'intervento radicale della dichiarazione dei redditi precompilata, lo schema di decreto legislativo reca un numero esiguo di misure di semplificazione a favore dei sostituti d'imposta per i quali, invece, è necessaria una più incisiva azione di semplificazione.

In particolare:

- **TFR:** va semplificata la gestione della liquidazione del TFR, rendendo definitiva la liquidazione operata dai sostituti di imposta e sopprimendo la disposizione che prevede la riliquidazione dell'imposta da parte degli uffici finanziari in base all'aliquota media dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione del TFR. Va altresì previsto un unico versamento per l'imposta sostitutiva della rivalutazione del TFR.
- **Lavoratori in trasferta.** Secondo l'articolo 51, comma 5 del TUIR, le indennità e i rimborsi spese erogate ai dipendenti in trasferta di lavoro, fuori dal territorio del Comune in cui si trova la sede di lavoro, sono escluse dalla formazione del reddito imponibile fino a concorrenza di determinate soglie.

Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione erogate ai trasfertisti tenuti a svolgere la loro prestazione lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, sono invece assoggettate ad una tassazione ed imposizione contributiva nella misura del 50% del loro ammontare, ai sensi dell'articolo 51, comma 6 del TUIR.

Tale seconda disposizione prevede anche l'emanazione di un provvedimento del Ministero delle Finanze, di concerto con il Ministero del Lavoro e Previdenza sociale, che doveva individuare in modo chiaro quali erano le categorie di lavoratori inquadrabili come "trasfertisti" e le relative disposizioni applicative.

Tale decreto non è stato mai emanato: il vuoto normativo creato dalla mancata emanazione del decreto è stato colmato dalla prassi ministeriale, che ha cercato di stabilire dei criteri distintivi tra le due categorie di lavoratori.

I chiarimenti forniti dalla prassi sono stati, tuttavia, messi in discussione da alcuni interventi giurisprudenziali, lasciando le imprese nell'incertezza su come adempiere ai loro obblighi in qualità di sostituti d'imposta.

Tenuto conto di questa stratificazione di interpretazioni amministrative e giurisprudenziali non sempre coerenti, si rende quanto mai opportuna e urgente una norma interpretativa che chiarisca quando un lavoratore dipendente si considera in trasferta.

4. *Fiscalità immobiliare locale*

Resta ferma la necessità di un intervento sistematico per alleggerire il prelievo sugli immobili d'impresa, che ha raggiunto livelli non più sopportabili; va mantenuto quindi l'impegno, sinora disatteso, di ridurre il carico impositivo sugli immobili di impresa, rendendo integralmente deducibile l'IMU ai fini IRES e IRAP ed eliminando le attuali duplicazioni e distorsioni del prelievo Tari/Tasi sulle aree produttive.

Ma l'assurdità della fiscalità immobiliare e locale è acuita anche da adempimenti complessi e in continuo cambiamento. Per iniziare a ripristinare condizioni di normalità nella gestione di questi tributi è necessario, in primo luogo, sancire l'obbligo per i Comuni di fornire la modulistica necessaria per effettuare i versamenti delle imposte. In secondo luogo è necessario uniformare e coordinare la disciplina delle esenzioni, contenendo la municipalizzazione dei poteri impositivi.

5. *Compensazione dei crediti d'imposta in presenza di ruoli di importo superiore a 1.500 euro.*

L'articolo 31, comma 1 del DL n. 78 del 2010 ha introdotto il divieto di compensazione dei crediti fiscali in presenza di cartella per importi iscritti a ruolo superiori a 1.500 euro.

Si ritiene opportuno rivedere tale disposizione, ripensando sia gli importi sia, soprattutto, prevedendo in modo chiaro che l'importo iscritto a ruolo rappresenta il limite entro il quale l'importo del credito non è utilizzabile in compensazione.

6. Spese di rappresentanza per "ospitalità clienti"

Il comma 5 dell'articolo 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2008, emanato in attuazione dell'articolo 108, comma 2, secondo periodo del TUIR, ai fini della disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza, specifica che alcune spese sostenute per ospitare i clienti dell'impresa non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal decreto stesso. Si tratta, in particolare, delle spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasioni di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa. Ai fini della deducibilità di tali spese, il decreto prescrive, tuttavia, oneri documentali stringenti.

L'ultimo periodo del comma 5 stabilisce, infatti, che la deducibilità delle erogazioni e delle spese indicate sia subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

Sebbene la *ratio* di tale disposizione sia di consentire all'Amministrazione finanziaria di svolgere un controllo in merito alla corretta deduzione delle spese in esame, questa comporta in taluni casi ingenti problemi applicativi per i contribuenti. In particolare, specie in occasione di manifestazioni fieristiche organizzate in Paesi nei quali si utilizzano caratteri diversi rispetto a quelli degli alfabeti di origine latina (si pensi, ad esempio, agli ideogrammi delle lingue cinese o giapponese), si dimostra di particolare complessità adempiere all'obbligo di raccolta delle generalità dei soggetti ospitati (con necessità di traslitterazione dei relativi nomi da un alfabeto ad un altro).

7. Imposta sostitutiva manifestazioni a premio

La Legge n. 449 del 1997 che reca la disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio, ha previsto che i premi non assoggettati ad IVA (non imponibili, esenti, non soggetti, fuori campo, etc.) siano gravati da una imposta sostitutiva nella misura fissa del 20% del prezzo di acquisto del premio.

La norma non fissa un termine di scadenza, né stabilisce procedure e sanzioni; si tratta di una carenza che richiede una opportuna integrazione per dare chiarezza agli operatori e all'Amministrazione.

A tal fine si propone di valutare un intervento normativo finalizzato a determinare il termine di versamento dell'imposta sostitutiva per le operazioni per le quali risulta applicabile tale imposta. In particolare, per tali operazioni sarebbe utile considerare come termine di versamento il giorno 16 del mese successivo a quello in cui la fattura viene registrata e, per le operazioni per le quale non vige un obbligo di fatturazione ai fini dell'IVA, di collegare il versamento dell'imposta sostitutiva al periodo nel quale avviene la registrazione contabile del documento di acquisto.

8. Reti d'impresa

L'emendamento chiarisce che l'obbligo di redigere e depositare il bilancio relativo all'attività delle reti di impresa non si applica alle reti prive di personalità giuridica ("reti contratto"), semplificando così la gestione amministrativa di queste forme di aggregazione.

Il DL n. 83/2012 (cd. Decreto Sviluppo) ha introdotto l'obbligo per i contratti di rete, dotati di fondo patrimoniale e organo comune, di redigere e depositare presso il Registro delle Imprese la situazione patrimoniale del contratto di rete (Bilancio).

Ai fini di tale adempimento, la norma non distingue le reti d'impresa dotate di soggettività giuridica ("reti soggetto") da quelle che, invece, ne sono prive ("reti contratto"), ponendo a carico di queste ultime un onere non giustificato da esigenze di pubblicità patrimoniale.

Nella "rete contratto", infatti, le utilità rinvenibili dallo stare in rete sono imputate nella sfera giuridica e tributaria delle singole imprese contraenti e sono assoggettate a tassazione in capo a esse. In questo caso, inoltre, la tutela dei terzi risulta comunque garantita dalla pubblicazione dei bilanci delle singole imprese che aderiscono alla rete. Pertanto, la redazione e il deposito del bilancio relativo all'attività della rete appare ridondante e non proporzionato alla natura giuridica della rete stessa.

Tale adempimento, invece, dovrebbe ritenersi applicabile soltanto alle "reti soggetto", in quanto soggetti autonomi di diritto, distinti dalle imprese che hanno sottoscritto il contratto. In particolare, secondo la circolare n. 20/E del 2013 dell'Agenzia delle entrate, questo nuovo soggetto acquista rilevanza anche ai fini fiscali, poiché esprime una propria forza economica, autonoma rispetto a quella delle imprese contraenti, che è in grado di realizzare fattispecie impositive indipendenti.

Si reputa quindi indispensabile un intervento normativo per chiarire che l'obbligo di redigere e depositare il bilancio relativo all'attività delle reti di impresa, non si applica alle reti prive di personalità giuridica ("reti contratto"), semplificando così la gestione amministrativa di queste forme di aggregazione.

Si auspica, pertanto, un intervento normativo per semplificare gli adempimenti documentali connessi alle spese per ospitalità clienti, con l'obiettivo precipuo di abrogazione dell'obbligo di raccolta dei dati relativi alla generalità dei soggetti ospitati.

9. Semplificazione normativa

La semplificazione in materia fiscale consiste anche nel rendere la normativa tributaria lineare, di facile interpretazione, moderna e adeguata a quella di altri ordinamenti stranieri. In tal senso, fermo restando che la delega reca diversi criteri direttivi per la razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e del valore della produzione che potrebbero essere attuati con ulteriori decreti legislativi, tuttavia andrebbe valutata l'opportunità di attuare - già in questa sede - alcuni interventi di coordinamento e aggiornamento del sistema che hanno un indubbio effetto semplificatorio; rimuovono alcune "barriere" di accesso a forme di finanziamento alternative al canale bancario; non penalizzano i modelli di business delle imprese sempre più improntati all'internazionalizzazione.

A questo fine, dovrebbero essere presi in considerazione almeno tre interventi:

- **Legge Prodi - Art. 3, comma 115 della legge n. 549 del 1995.** E' necessario abrogare la disciplina di parziale ineducibilità degli interessi passivi sugli strumenti di debito emessi da PMI non quotate, quando eccedono determinate soglie, poiché tale disciplina crea distorsioni nelle scelte di finanziamento delle imprese e rende incerta la valutazione del costo delle operazioni di emissione di prestiti obbligazionari. Si tratta di una disciplina introdotta negli anni '90 per contrastare arbitraggi fiscali che l'attuale sistema fiscale non consente più di realizzare. Il recente aumento della tassazione delle rendite finanziarie - dal 20 al 26% - ha eliminato definitivamente anche l'ultimo pretesto per il mantenimento di tale disciplina.
- **Residenza fiscale.** Anche al fine di semplificare la gestione degli *expatriates*, è opportuno rivedere la disciplina sulla residenza fiscale ai fini delle imposte sui redditi, affinché una persona fisica possa

essere considerata residente nel territorio dello Stato per il periodo (frazione di imposta) di effettivo stanziamento nel territorio dello Stato, senza dover verificare la sua permanenza per la maggior parte del periodo di imposta (168 gg.).

- **Costi sostenuti verso paradisi fiscali.** L'ambito di applicazione della norma relativa all'indeducibilità dei costi sostenuti verso paradisi fiscali (art. 110, commi 10 ed 11 del TUIR), andrebbe circoscritta ai soli costi derivanti da prestazioni di servizi, cioè a situazioni in cui la verifica dell'effettuazione, in concreto, della prestazione e del suo valore di mercato appaiono meno agevoli. Va inoltre previsto quale ulteriore mezzo di prova, e in alternativa alle attuali esimenti, che, qualora il valore normale del servizio ricevuto non sia inferiore al corrispettivo riconosciuto al prestatore del servizio residente o localizzato in un paradiso fiscale, la disciplina di indeducibilità non trovi applicazione.